

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 548/2015-T

Tema: IVA – Regime de exploração de imóveis em alojamento local

Decisão Arbitral

Os Árbitros Conselheiro Jorge Lopes de Sousa (designado pelos outros Árbitros), Prof.^a Doutora Clotilde Celorico Palma e Dr. Emanuel Augusto Vidal Lima, designados, respectivamente, pela Requerente e pela Requerida, para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 19-11-2015, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., S.A.” (doravante designada por “Requerente” ou “A”), com sede na Avenida..., n.º..., ...-... Lisboa, titular do NIPC..., veio, ao abrigo do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), e artigo 10.º, n.ºs 1 e 2, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária ou “RJAT”) e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, requerer a constituição de Tribunal Arbitral Colectivo com vista à declaração de ilegalidade do acto de demonstração de liquidação adicional n.º 2014 ... de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) e juros emitido pela Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”), com referência ao período de Novembro de 2013.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (AT)**.

A Requerente designou como Árbitro a Prof.^a Doutora Clotilde Celorico Palma, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea b) do RJAT.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 07-09-2015.

Nos termos do disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 6.º e do n.º 3 do RJAT, e dentro do prazo previsto no n.º 1 do artigo 13.º do RJAT, o dirigente máximo do serviço da Administração Tributária designou como Árbitro o Dr. Emanuel Augusto Vidal Lima.

Os Árbitros designados pelas Partes acordaram em designar o Cons. Jorge Lopes de Sousa como árbitro presidente, que aceitou a designação.

Nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 7 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do CAAD informou as Partes dessa designação em 23-10-2015.

Assim, em conformidade com o preceituado no n.º 7 artigo 11.º do RJAT, decorrido o prazo previsto no n.º 1 do artigo 13.º do RJAT sem que as Partes nada viessem dizer, o Tribunal Arbitral Colectivo ficou constituído em 09-11-2015.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou Resposta, em que suscitou a excepção da incompetência do Tribunal Arbitral para apreciar a legalidade de actos de indeferimento de pedidos de reembolso de IVA e defendeu a improcedência do pedido e para reconhecer o invocado direito da Requerente a renunciar à isenção de IVA.

A Requerente esclareceu que o pedido por si formulado é o da anulação da liquidação de IVA n.º 2014..., de 2 de Agosto de 2014, no valor de € 4.465,83, e não o acto de indeferimento do pedido de reembolso.

Por despacho de 29-12-2015, foi dispensada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e decidido que o processo prosseguisse com alegações escritas sucessivas.

A Requerente veio dizer que não pretendia apresentar alegações.

A Autoridade Tributária e Aduaneira veio, em suma, reafirmar a sua posição sobre a incompetência do Tribunal Arbitral para apreciar o acto de indeferimento do pedido de reembolso de IVA e defender que o acto de liquidação em apreço é independente do pedido de reembolso e que não pode haver condenação a reembolsar na sequência da eventual anulação daquele acto.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é competente.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março) e estão devidamente representadas.

O processo não enferma de nulidades.

2. Excepções suscitadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira

2.1. Questão da apreciação da legalidade do acto de indeferimento de pedido de reembolso

A Autoridade Tributária e Aduaneira suscitou a questão da incompetência do Tribunal Arbitral para apreciar a legalidade do acto de indeferimento do pedido de reembolso de IVA, a que a Requerente faz referência no pedido de pronúncia arbitral.

Em face do esclarecimento prestado pela Requerente sobre o pedido, que apenas se reporta à apreciação da legalidade da liquidação de IVA, fica prejudicado, por ser inútil, o conhecimento da questão da competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD para apreciar pedidos de reembolso de IVA, já que não há pedido deste tipo que seja objecto do processo.

2.2. Questão da incompetência material

A Autoridade Tributária e Aduaneira entende, em suma, que:

- *«em qualquer situação, seja porque as operações em causa estejam sujeitas e não isentas (como defende a Requerente), seja porque tenha sido mencionado indevidamente IVA nas facturas que titulam as operações (como considerou a Inspeção Tributária), a entrega ao Estado do imposto em causa na liquidação é obrigatória»;*
- *«assim sendo, apenas por dever de patrocínio, e sem conceder, se poderá considerar que a liquidação ora impugnada tem como fundamento o enquadramento da Requerente no regime de renúncia à isenção».*
- *«caso assim se venha a entender, na senda do exposto supra quanto à competência material do presente pedido de pronúncia arbitral, nos termos restritivamente delimitados no RJAT e na Portaria de Vinculação, queda excluído do seu âmbito de competências o conhecimento de questão prévia àquela que, então, se discute nos presentes autos: o reconhecimento do direito da Requerente a beneficiar do regime de renúncia à isenção».*

A competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é definida, em primeira linha, pelo artigo 2.º, n.º 1, do RJAT, que estabelece o seguinte:

1 - A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:

- a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;*
- b) A declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais;*

Em segunda linha, a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é limitada pela vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira que, nos termos do artigo 4.º, n.º 1, do RJAT, veio a ser definida pela Portaria n.º 112-A/2011, de 12 de Março, que estabelece o seguinte, no que aqui interessa:

Os serviços e organismos referidos no artigo anterior vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objecto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto -Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com excepção das seguintes:

- a) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário;*

- b) *Pretensões relativas a actos de determinação da matéria colectável e actos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos, incluindo a decisão do procedimento de revisão;*
- c) *Pretensões relativas a direitos aduaneiros sobre a importação e demais impostos indirectos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação; e*
- d) *Pretensões relativas à classificação pautal, origem e valor aduaneiro das mercadorias e a contingentes pautais, ou cuja resolução dependa de análise laboratorial ou de diligências a efectuar por outro Estado membro no âmbito da cooperação administrativa em matéria aduaneira.*

A Portaria n.º 112-A/2011, relativamente aos actos enquadráveis indicados no artigo 2.º, apenas afastou do âmbito da vinculação da Administração Tributária, em matéria não aduaneira, as pretensões relativas a actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidas de recurso à via administrativa e as pretensões relativas a actos de determinação da matéria colectável e actos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos, incluindo a decisão do procedimento de revisão.

É manifesto que não se está perante qualquer das situações em que a Portaria n.º 112-A/2011 afasta a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, pelo que a competência tem de ser aferida apenas à face do RJAT.

Como se vê pelo artigo 2.º do RJAT, a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD foi definida pelo RJAT apenas tendo em atenção o *tipo de actos* que são objecto das pretensões dos contribuintes e não em função do *tipo de questões* que é necessário apreciar para decidir se os actos são legais ou ilegais.

Não há, designadamente, qualquer proibição de apreciação de matérias relativas à verificação dos pressupostos do direito de renúncia à isenção de IVA ou quaisquer outras questões de legalidade relativas aos actos dos tipos referidos no artigo 2.º do RJAT. Uma liquidação de imposto que parta da desconsideração de uma isenção ou de uma renúncia a isenção não deixa de ser um acto tributário de liquidação. E a pretensão de apreciação da legalidade ou da ilegalidade dessa desconsideração subjacente a um acto de liquidação não

deixa, portanto, de ser a apreciação de uma pretensão relativa à declaração de ilegalidade de actos de liquidação, em que se materializa essa desconsideração.

Assim, no processo arbitral, à semelhança do que sucede no processo de impugnação judicial, pode, em regra, ser imputada aos actos de liquidação *qualquer ilegalidade*, como decorre do artigo 99.º do CPPT, subsidiariamente aplicável.

Só não será assim nos casos em que a lei preveja a impugnabilidade autónoma de actos administrativos que são pressuposto dos actos de liquidação, sendo só nessa medida que fica afastada a apreciação da legalidade dos actos de liquidação em todas as vertentes. Mas, para haver essa impugnabilidade autónoma, é necessário que haja algum acto administrativo em matéria tributária, pois a impugnabilidade reporta-se a *actos* e não a posições jurídicas assumidas explícita ou implicitamente como pressupostos dos actos de liquidação, mas não materializadas em actos tributários autónomos.

Para haver limitação à impugnabilidade do acto de liquidação impugnado, teria de ser praticado, anteriormente, algum acto administrativo que fosse pressuposto deste acto de liquidação, o que não sucedeu no caso em apreço.

Por isso, sendo o acto de liquidação lesivo dos interesses da Requerente e sendo o único acto praticado pela administração tributária especificamente sobre o dever de pagamento da quantia liquidada, tem de ser assegurada a sua impugnabilidade contenciosa com fundamento em qualquer ilegalidade, como decorre do princípio da tutela judicial efectiva, consagrado nos artigos 20.º, n.º 1, e 268.º, n.º 4, da CRP.

Por outro lado, quando não há qualquer acto autonomamente impugnável anterior a um acto de liquidação versando sobre os seus pressupostos, pode «*ser invocada na impugnação da decisão final qualquer ilegalidade anteriormente cometida*» (parte final do artigo 54.º do CPPT), pelo que todas as questões relativas à legalidade dos actos de liquidação podem ser apreciadas nos tribunais tributários em processo de impugnação judicial, como decorre da alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º e do artigo 99.º do mesmo Código.

Na verdade, nos tribunais tributários, mesmo quando, tendo sido praticados actos de liquidação, se estiver perante uma situação em que poderia ser mais útil para o contribuinte o uso da acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo (por possibilitar, para além da apreciação da legalidade de actos a definição para o futuro dos direitos do

contribuinte), o uso da acção em vez da impugnação judicial é uma mera *faculdade*, como decorre do próprio texto do artigo 145.º, n.º 3, do CPPT, ao dizer que «*as acções apenas podem ser propostas sempre que esse meio processual for o mais adequado para assegurar uma tutela plena, eficaz e efectiva do direito ou interesse legalmente protegido*». Isto é, o que se prevê nesta norma *é limitação ao uso da acção e não limitação ao uso do processo de impugnação judicial*.

Com efeito, é manifesto que o processo de impugnação judicial inclui a possibilidade de reconhecimento de direitos em matéria tributária, como o são o direito à anulação ou declaração de nulidade de liquidações, o direito a juros indemnizatórios e o direito a indemnização por garantia indevida, pelo que o facto de estar em causa o reconhecimento de direitos não é obstáculo à utilização do processo de impugnação judicial.

Assim, tendo o processo arbitral tributário sido criado como alternativa ao processo de impugnação judicial, é de concluir que não há obstáculo a que a legalidade dos actos de liquidação em causa neste processo seja apreciada por este Tribunal Arbitral, pois nos tribunais tributários essa legalidade poderia ser apreciada em processo de impugnação judicial.

O facto de ter sido praticado um acto de indeferimento de pedido de reembolso relativamente a qual se podem colocar questões de legalidade idênticas às que a Requerente coloca em relação ao acto de liquidação não obsta a que este deva ser considerado autónomo, designadamente quanto aos pressupostos em que assentou, que não dependem de nenhum outro acto praticado pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

Por isso, improcede a excepção da incompetência material suscitada pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

3. Matéria de facto

3.1. Factos provados

- A) A A... é uma empresa constituída em 2003 como uma joint venture entre o Grupo V... e o Grupo R..., com o objectivo de proceder à construção e comercialização para venda de empreendimentos imobiliários;
- B) Em 17-12-2013, a Requerente apresentou a declaração periódica de IVA relativa ao período 2013/11, que consta do documento n.º 13 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;
- C) Foi efectuada uma inspecção à Requerente no âmbito da ordem de serviço n.º ...2014..., que conduziu ao indeferimento de um pedido de reembolso de IVA referente ao período de Novembro de 2013;
- D) No Relatório da Inspeção Tributária elaborado nessa inspecção, que consta do documento n.º 14 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, refere-se, além do mais, o seguinte:

II.3.3.2 - Em sede de IVA

Para efeitos de IVA e desde o início de actividade em 04/11/2003, o sujeito passivo, apresenta os seguintes enquadramentos:

SUJEIÇÃO	REGIME	PERÍODO	DATA ENQUADRAMENTO	DATA CESSAÇÃO
Não isento	Normal	Mensal	29-10-2013	• .
isento	(Artigo 9º		01 -01 -2007	
Não isento	Normal	Trimestral	01-01-2006	
Não isento	Normal	Mensal	04-11-2003	
			-	

III - DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORRECÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS

O pedido de reembolso aqui em análise foi efectivado na declaração periódica de IVA do período 2013/11 (anexo n.º 11, com 4 folhas), conforme valores a seguir indicados:

TRANSMISSÕES DE BENS E PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS EM QUE LIQUIDOU IMPOSTO A taxa normal	Base Tributável		Imposto a Favor do Estado
	campo 3	19.416.65	campo 4 4,465.83
IMPOSTO DEDUTÍVEL Imobilizado	campo 20	1.763.140,51	
REGULARIZAÇÕES MENSAS/TRIMESTRAIS E ANUAIS COM EXCEÇÃO DAS INDICADAS NO CAMPO 81	campo 40	729.574,10	
Total do imposto a favor do sujeito passivo (campo 20*40) 2.492.711,61			
Total do imposto a favor do Estado (campo 4) 4.455,83			
Crédito de Imposto a recuperar = Reembolso Solicitado 2,483,248,78			

III.1 - SITUAÇÕES QUE ORIGINARAM O PEDIDO OE REEMBOLSO NO MONTANTE OE € 2.488.248,78

A) O valor do reembolso solicitado, deriva, conforme o demonstrado, dos valores inscritos nos campos 20 e 40, respectivamente € 1.763.140,51 e € 729.574,10, que, por sua vez, resultam da imputação de 84,15% (anexo II, com 1 folha - cálculos inerentes à % de imputação) do IVA contido (€ 2.962.227,70) no custo de construção do empreendimento "...", desde Dezembro de 2005 (não obstante o início da construção ser anterior), sendo que tal percentagem se refere à permutagem de 82 fracções (C, O, E, G, H, I, J, K, L, M, N, P, R, S, T, U, W, X, Y, Z, AÃ, AB, AD, AF, AG, AH, AI, AJ, AK, AL, AM, AN, AO, AP, AS, AU, AV, AW, AX, AY, AZ, BA, BE, BG, BH, BI, BJ, BK, BL, BN, BP, BQ, BR, BS, BT, BU, BV, BX, BY, BZ, CA, CB, CC, CO, CE, CH, CI, CJ, CK, CL, CM, CP, CQ, CR, CS, CT, CU, CV, CW, CX, CY, CZ) subjacentes ao contrato de

arrendamento celebrado em 20/11/2013 entre a A...e a sociedade M..., SA (doravante designada M), NIPC... .

B) Os custos de construção do empreendimento ... contabilizados totalizam e 22.605.667,30 (conforme discriminado no anexo III, com 15 folhas), valor este confirmado através da análise dos documentos, os quais foram visados. Para o efeito solicitou-se a contabilidade desde o início da construção, dado que de acordo com o estabelecido no n.º 3 do art.º 45.º da Lei Geral Tributária em caso de ter sido efectuada dedução de imposto, o prazo de caducidade é o do exercício desse direito.

C) O IVA deduzido, encontra-se suportado, na sua maioria, por facturas emitidas pela "E..., S.A.", NIPC:..., empresa que procedeu à construção do empreendimento.

D) De referir que, entre a E...e a A..., bem como entre a M...e a A..., existem relações especiais, à luz da alínea b) do n.º 4 do artigo 63º do CIRC (visto que uma tem o poder de exercer directa ou indirectamente, uma influência significativa nas decisões de gestão da outra), porquanto:

- O Grupo V..., SGPS, SA detém a totalidade (100%) do capital social da V... I..., a qual, por sua vez, detém, 100% do capital social da A... .
- O Grupo V..., SGPS, SA detém a totalidade (100%) do capital social da V... T..., a qual, por sua vez, detém, 99,83% do capital social dos M... .
- O Grupo V..., SGPS, SA detém a totalidade (100%) do capital social da V... G..., a qual, por sua vez, detém, 100% do capital social da E....

E) De notar que a operação de arrendamento das 82 fracções, realizada entre a A...a e os M..., em 20-11-2013 [referida na alínea A)], era isenta de IVA, ao abrigo do n.º 29.º do art.º 9º do CIVA, contudo, esta lançou mão da possibilidade de renúncia à isenção prevista nos n.ºs 4 e 6 do art.º 12º do CIVA, por meio da submissão, em Novembro de 2013 de "Certificado de Renúncia à Isenção do IVA na Locação de Bem Imóvel" (em anexo IV, com 1 folha junta-se a título exemplificativo o certificado de renúncia à isenção da fracção AA, ficando os restantes certificados de renúncia à isenção em papéis de trabalho), tendo declarado reunir as condições estabelecidas para o efeito na citada

norma assim como no Regime da renúncia à isenção do IVA nas operações relativas a bens imóveis, aprovado pelo Decreto-Lei nº 21/2007, de 29/01.

F) Porém, não pode olvidar-se que consta dos Certificados de Renúncia emitidos para cada uma das fracções que: "O certificado destina-se a justificar a opção pela tributação em IVA no momento da celebração do contrato, mas não produzirá efeitos se, no exercício dos seus poderes de controlo, a Autoridade Tributária e Aduaneira apurar que não se verificaram os pressupostos legais para a renúncia à isenção." (em anexo IV, com 1 folha).

Pelo que importa, agora, analisar se se encontram reunidos os pressupostos legais para a renúncia à isenção:

III.2 - CONDIÇÕES PARA A RENÚNCIA À ISENÇÃO

O regime de renúncia à isenção do IVA nas operações relativas a bens imóveis é regido pelo DL 21/2007, de 29-01, cujo anexo define os respectivos pressupostos, as formalidades e procedimentos contabilístico-fiscais a observar pelos sujeitos passivos.

III.2.1 - Formalidades

De acordo com este regime de renúncia à isenção e conseqüente opção pela tributação em IVA, os interessados terão de solicitar primeiramente à DGCI, por via electrónica, um certificado para esse efeito, devendo fornecer um conjunto de elementos para identificação do imóvel e do adquirente, nomeadamente a actividade a exercer no imóvel e o valor da renda.

Após a recepção do pedido pela DGCI, deverá esta, igualmente por via electrónica, dar conhecimento ao arrendatário, para que este confirme os dados por via electrónica.

O certificado é emitido em 10 dias e válido por 6 meses, produzindo efeitos relativamente aos sujeitos que intervêm na operação (locação) relativamente à qual foi pedida a isenção, subjacente à celebração do contrato (locação).

Paralelamente, terão de ser observados alguns requisitos relativamente quer aos contratos sobre os imóveis quer aos sujeitos intervenientes (senhorio ou arrendatário), de modo a que a renúncia à dita isenção possa operar.

Assim concomitantemente, após a verificação do cumprimento da questão formal, para que a renúncia à isenção produza efeito há que verificar os pressupostos legais que se encontram vertidos no artigo 12º do CIVA e concretamente (operações imobiliárias) no Decreto-Lei nº 21/2007, de 29 de Janeiro e que a seguir resumidamente se apresentam.

III.2.2 - Condições legais a verificar na renúncia à isenção - artigo 12º do CIVA e Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro

III.2.2.1 - Considerações gerais

No uso da autorização legislativa concedida pela alínea c) do n.º 3 do artigo 45.º da Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro "Rever os requisitos necessários ao exercício do direito a renunciar à isenção de IVA constante dos n.ºs 4 a 7 do artigo 12.º do Código do IVA, introduzindo restrições a tal direito quando, nas operações realizadas ou a realizar, estejam envolvidos sujeitos passivos sem direito à dedução integral ou quando entre eles existam relações especiais tal como estas se encontram definidas para efeitos de IRC...", foram introduzidas ao Código do IVA e respectiva legislação complementar em matéria de tributação de operações imobiliárias, alterações ao regime da renúncia à isenção de IVA na transmissão e na locação de bens imóveis.

O Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29/01 procedeu à introdução na legislação do IVA de um conjunto de medidas destinadas a combater algumas situações de fraude, evasão e abuso que se vêm verificando na realização das operações imobiliárias sujeitas a tributação.

Com esse propósito, foram revistas de forma substancial as regras de renúncia à isenção do IVA na locação e transmissão de bens abrangidas pelos n.ºs 29 e 30 do artigo 9.º do respectivo Código, sujeitando-se a renúncia à verificação cumulativa de algumas condições referentes ao imóvel e aos sujeitos passivos que podem intervir nessas operações. Sem pôr em causa a possibilidade de desoneração do imposto, por parte dos operadores económicos, quando os imóveis sejam por si utilizados em actividades tributadas, impõe-se, no entanto, certas restrições quanto à possibilidade de opção pela tributação, quando a actividade habitual dos intervenientes não configura um significativo direito à

dedução do IVA suportado, salvo se essa actividade consistir na construção ou aquisição de imóveis para venda ou para locação.

O artigo 3.º do DL n.º 21/2007, de 29/01, aprova o regime da renúncia à isenção do IVA nas operações relativas a bens imóveis (adiante, designado Regime da Renúncia), publicado em anexo ao presente decreto-lei e que dele faz parte integrante.

III.2.2.2 - Condições objectivas para a renúncia à isenção no caso de transmissões ou locações

- No tocante a bens imóveis a renúncia é admitida quando se mostrem satisfeitas, cumulativamente, as seguintes condições objectivas (n.º 1 do artigo 2.º do Regime da Renúncia):

- a) O imóvel se trate de um prédio urbano ou de uma fracção autónoma deste ou ainda, no caso de transmissão, de um terreno para construção;*
- b) O imóvel esteja inscrito na matriz em nome do seu proprietário, ou tenha sido pedida a respectiva inscrição, e não se destine a habitação;*
- c) O contrato tenha por objecto a transmissão de direito de propriedade do imóvel ou a sua locação e diga respeito à totalidade do bem imóvel;*
- d) O imóvel seja afecto a actividades que confirmam direito à dedução de IVA suportado nas aquisições;*
- e) No caso de locação, o valor da renda anual seja igual ou superior a 25 avos do valor de aquisição ou construção do imóvel.*

Verificadas as condições acima descritas, a renúncia só é permitida quando o bem imóvel se encontre numa das seguintes circunstâncias (n.º 2 do art.º 2.º do Regime da Renúncia):

- a) Esteja em causa a primeira transmissão ou locação do imóvel ocorrida após a construção, quando tenha sido deduzido ou ainda seja possível deduzir, no todo ou em parte, o IVA nele suportado;*
- b) Esteja em causa a primeira transmissão ou locação do imóvel após ter sido objecto de grandes obras de transformação ou renovação, de que tenha resultado uma alteração superior a 50% do valor patrimonial tributável*

para efeito do imposto municipal sobre imóveis, quando ainda seja possível proceder à dedução, no todo ou em parte, do IVA suportado nessas obras;

c) Na transmissão ou locação do imóvel subsequente a uma operação efectuada com renúncia à isenção, quando esteja a decorrer o prazo de regularização previsto no n.º 2 do artigo 24.º do Código do IVA relativamente ao imposto suportado nas despesas de construção ou aquisição do imóvel,

III.2.2.3 - Condições subjectivas para a renúncia à isenção

- No tocante aos sujeitos passivos, a renúncia à isenção é permitida, no caso de locação, quando o locador e o locatário sejam sujeitos passivos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA, que preencham as seguintes condições (n.º 1 do art.º 3.º do Regime da Renúncia):

a) Pratiquem operações que confirmam direito à dedução ou, no caso de sujeitos passivos que exerçam simultaneamente operações que conferem direito à dedução e operações que não conferem esse direito, quando o conjunto das operações que conferem direito à dedução seja superior a 80% do total do volume de negócios;

b) Não estejam abrangidos pelo regime especial dos pequenos retalhistas constante dos artigos 60.º e seguintes do Código do IVA;

c) Disponham de contabilidade organizada nos termos dos Códigos do IRS ou do IRC.

III 3 - VERIFICAÇÃO DO CUMPRIMENTO DAS CONDIÇÕES PARA A RENÚNCIA À ISENÇÃO

III.3.1 - Certificados de renúncia à Isenção

O sujeito passivo, em cumprimento do requisito formal, submeteu relativamente a 82 fracções "Certificados de renúncia à Isenção do IVA na Locação de Bem Imóvel", manifestando a intenção, ao abrigo dos n.ºs 4 e 6 do artigo 12.º do CIVA, de renunciar à isenção do imposto sobre o valor acrescentado prevista no n.º 29 do artigo 9.º do CIVA, declarando reunir as condições estabelecidas para o efeito nas mencionadas disposições do artigo 12.º do CIVA e no Regime de renúncia à isenção do IVA nas operações relativas a bens imóveis, aprovado

pelo Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29/01, optando assim pela tributação em IVA (arrendamento para exploração turística relativamente às 82 fracções, pertencentes ao Empreendimento ... (inscrito na matriz com o n.º...).

III.3.2 - O imóvel não se destine a habitação (alínea b) do n.º 1 do artigo 2.º do Regime da Renúncia)

A A..., sociedade que se dedica à construção de empreendimentos imobiliários, de cariz habitacional, para venda e/ou arrendamento, iniciou a construção de um empreendimento, constituído por 100 apartamentos e 4 moradias unifamiliares, em 11/10/200-4, conforme licença parcial correspondente ao registo n.º ... (anexo n.º V, com 3 folhas), o qual foi terminado em 06/05/2011, conforme licença de habitabilidade n.º.../2011, emitida em 17/11/2011 (anexo n.º VI, com 10 folhas), tendo-o registado em seu nome, na matriz, com o n.º...da Freguesia ...- ... (...) em 05/07/2011, com afectação à habitação, conforme modelo 1 apresentada pela própria (anexo VII, com 22 folhas).

Desse empreendimento, constituído por 100 apartamentos e 4 moradias unifamiliares, até Novembro de 2013, a A...tinha vendido 7 fracções (B, O, AC, BB, BW, CF, CO) e arrendado 15 (A, F, Q, V, AE, AQ, AR, AT, BC, BD, BF, BM, BO, CG, CN), restando 82 fracções (C, O, E, G, H, I, J, K, L, M, N, P, R, S, T, U, W, X, Y, Z, AA, AB, AO, AF, AG, AH, AI, AJ, AK, AL, AM, AN, AO, AP, AS, AU, AV, AW, AX, AY, AZ, BA, BE, BG, BH, BI, BJ, BK, BL, BN, BP, BQ, BR, BS, BT, BU, BV, BX, BY, BZ, CA, CB, CC, CD, CE, CH, CI, CJ, CK, CL, CM, CP, CQ, CR, CS, CT, CU, CV, CW, CX, CY, CZ).

Nos dias 22-10-2013 e 23-10-2013, a A... apresentou nova modelo 1 do IMI para as 82 fracções em ordem à sua mudança de afectação para serviços (em anexo n.º VIII, com 1 folha, junta-se a título exemplificativo a modelo 1 da fracção AB, as modelos 1 das restantes fracções encontram-se em papéis de trabalho).

III.3.2.1 - Contrato arrendamento (para Alojamento Local)

Subjacente à renúncia à isenção, o sujeito passivo apresentou, relativamente às fracções não vendidas/arrendadas do Empreendimento..., o contrato de

arrendamento (em anexo IX, com 14 folhas), celebrado em 20/11/2013, com a M... .

Da leitura do referido contrato, retira-se que:

- A A... é dona e legítima proprietária do empreendimento urbano designado "...";*
- A A...a dá de arrendamento à M... as 82 fracções licenciadas para Alojamento tocai, de acordo com as licenças emitidas pela Câmara Municipal de ...;*
- É celebrado por um ano, renovando-se, automaticamente, por iguais períodos;*
- Poderá ser denunciado por ambas as partes, mediante comunicação prévia escrita, com uma antecedência de 90 dias;*
- Poderá ser excluída qualquer fracção objecto do presente contrato de arrendamento, designadamente em caso de venda da fracção excluída, mediante pré-aviso de 30 dias;*
- O valor global mensal relativo às 82 fracções dadas de arrendamento é de € 58.250,00 acrescido de IVA à taxa aplicável;*
- Os consumos exclusivos relativos às fracções dadas de arrendamento, nomeadamente, electricidade, água e ar condicionado serão encargos dos M...;*
- As fracções autónomas arrendadas destinam-se a ser subarrendadas pelos M... em regime de alojamento local, de acordo com o Regime Jurídico da Instalação, Exploração e Funcionamento dos Empreendimentos Turísticos, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março e no âmbito do seu objecto social;*

Em suma, resulta do contrato que, as 82 fracções destinar-se-iam a ser afectas, tanto pelo sujeito passivo como pelos M..., à prática de operações que conferem direito à dedução, dado que as mesmas seriam arrendadas para alojamento local, previsto no Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7/03 e a Portaria n.º 517/2008 de 25/06 (que estabelece os requisitos mínimos a observar pelos estabelecimentos de alojamento local), conforme se encontra explicitado no referido contrato.

Assim, importa apresentar relativamente à operação que confere direito à dedução - arrendamento para alojamento local a regulamentação que existe no nosso País e bem assim os requisitos a verificar.

III.3.2.2 - Alojamento local (Artigo 3.º DL 39/2008, de 7 de Março)

III.3.2.2.1 - Considerações gerais

Consideram-se estabelecimentos de alojamento local as moradias, apartamentos e estabelecimentos de hospedagem que, dispendo de autorização de utilização, prestem serviços de alojamento temporário, mediante remuneração, mas não reúnam os requisitos para serem considerados empreendimentos turísticos.

Os estabelecimentos de alojamento local devem respeitar os requisitos mínimos de segurança e higiene definidos pela Portaria n.º 517/2008, de 25 de Junho, alterada pela Portaria n.º 138/2012, de 14 de Maio.

Os estabelecimentos de alojamento local são obrigatoriamente registados na câmara municipal da respectiva área, podendo nestes casos ser comercializados para fins turísticos quer pelos seus proprietários, quer por agências de viagens e turismo, no entanto, devem identificar-se como alojamento local, não podendo, em caso algum, utilizar a qualificação turismo e ou turístico, nem qualquer sistema de classificação.

III.3.2.2.2 - Registo (artigo 3.º da Portaria n.º 517/2008, de 25/06)

O registo de estabelecimentos de alojamento local pressupõe a existência de autorização de utilização ou de título de utilização válido do imóvel, cuja verificação cabe à câmara municipal da respectiva área, com exceção dos estabelecimentos instalados em imóveis construídos em momento anterior à entrada em vigor do Decreto -Lei n.º 38 382, de 7 de Agosto de 1951.

III.3.2.2.2.1 - Mera Comunicação Prévia para Registo (n.º2 do art.º3.º da Portaria n.º 138/2012)

A mera comunicação prévia para registo de estabelecimentos de alojamento local dirigida ao presidente da câmara municipal é instruída com os seguintes elementos:

- a) Documento comprovativo da legitimidade do requerente;*

- b) Termo de responsabilidade, passado por técnico habilitado, em como as instalações eléctricas, de gás e termoacumuladores cumprem as normas legais em vigor;*
- c) Planta do imóvel a indicar quais as unidades de alojamento a afectar à actividade pretendida;*
- d) Nome e número de identificação fiscal do titular do estabelecimento, nomeadamente para consulta em linha da caderneta predial urbana referente ao imóvel em causa.*

Quando o estabelecimento tenha capacidade para 50 ou mais pessoas, para além dos documentos referidos anteriormente, a mera comunicação prévia deve ainda ser instruída com o projecto de segurança contra riscos de incêndio, bem como termo de responsabilidade do seu autor em como o sistema de segurança contra riscos de incêndio implementado se encontra de acordo com o projecto. No prazo de 60 dias após a apresentação da mera comunicação prévia, a câmara municipal poderá realizar uma vistoria para verificação do cumprimento dos requisitos necessários, sendo que, em caso de incumprimento, o registo é cancelado e o estabelecimento encerrado.

III.3.2.2.3 - Tipologias (artigo 2.º da Portaria n.º 517/2008, de 25/06)

1 - Os estabelecimentos de alojamento local podem ser integrados num dos seguintes tipos:

- a) Moradia - estabelecimento de alojamento local cuja unidade de alojamento é constituída por um edifício autónomo, de carácter unifamiliar;*
- b) Apartamento - estabelecimento de alojamento local cuja unidade de alojamento é constituída por uma fracção autónoma de edifício;*
- c) Estabelecimentos de hospedagem - estabelecimento de alojamento local cujas unidades de alojamento são constituídas por quartos.*

III.3.2.2.4 - Requisitos mínimos do estabelecimento de Alojamento Local (artigos 5.º, 6.º, 7.º e 10.º da Portaria n.º 517/2008, de 25/06)

- Ligação à rede pública de saneamento e abastecimento ou detenção de um sistema privativo de abastecimento de água com origem controlada; no caso de*

ter fossa séptica, a dimensão deverá ser de acordo com a capacidade do alojamento;

- *As unidades de alojamento devem ter uma janela ou sacada com comunicação directa para o exterior; condições de ventilação e arejamento adequados; mobiliário e utensílios necessários, sistemas de vedação de luz e portas que assegurem a privacidade dos utentes;*
- *Uma instalação sanitária por cada três quartos, composta por lavatório, sanita e banheira e ou chuveiro;*
- *Condições de higiene e limpeza; os serviços de arrumação e limpeza da unidade de alojamento, bem como a mudança de toalhas e de roupa de cama, devem ter lugar, no mínimo, uma vez por semana e sempre que exista uma alteração de utente.*
- *Extintores, mantas de incêndios, equipamento de primeiros socorros, manual de instruções de electrodomésticos e indicação do n.º nacional de emergência (112);*
- *Livro de reclamações nos termos e condições estabelecidos no Decreto-Lei n.º 156/2005, de 15/09, com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 371/2007, de 06/11 (em caso de reclamações, o original da folha deve ser enviado para a Autoridade de Segurança Alimentar. e Económica - ASAE).*

III.3.2.3 - Da visita ao empreendimento

No dia 08/04/2014, pelas 10h:30m, deslocámo-nos ao empreendimento..., com o intuito de visitar o empreendimento, o que não foi possível pelo facto de não se encontrar ninguém a atender no posto "supostamente de atendimento (escritório/loja de vendas).*

No entanto, foi possível verificar que:

- *Na porta do posto de atendimento (escritório/loja de vendas), estava identificada a A...e não os M... (Anexo n.º X, com 1 folha);*
- *Não existia qualquer evidência de que o imóvel se destinava a alojamento local é que estivesse a ser explorado pelos M... .*

Nesse mesmo dia, pelas 15h:00m, voltámos ao referido empreendimento, onde presenciámos o descarregamento de 70 frigoríficos, 50 cobertores, 50 colchas

decorativas, 50 fronhas e 50 lençóis, com local de carga no "... e local de descarga "..., de acordo com as guias de transporte (que se juntam em anexo XI, com 2 folhas), que se destinavam, conforme nos foi referido pela arquitecta ...(responsável pelo empreendimento) a serem colocados nos imóveis.

III.3.2.4 — Elementos e Informações Recolhidas junto da Câmara Municipal de ...

Nesse mesmo dia (08/04/2014), foi-nos informado pela arquitecta ..., numa das deslocações à Câmara Municipal de ..., que este organismo tinha acabado de ser contactado telefonicamente para proceder à marcação da vistoria para o dia 11/04/2014, vistoria esta que se encontrava pendente de marcação, por parte da A..., desde a data de 20/01/2014, altura em que a Câmara procedeu à primeira vistoria e desta não resultou a concessão do estatuto de alojamento local.

De referir, que a data para a vistoria (11/04/2014), coincidiria com a data marcada pela empresa para a nossa visita ao empreendimento.

Solicitou-se, ainda, via e-mail (anexo XII, com 1 folha) no dia 09/04/2014, à Câmara Municipal de ..., no âmbito do princípio da cooperação, previsto no artigo 9.º do RCPIT e ao abrigo da alínea d) do n.º 1 do artigo 63.º da Lei Geral Tributária (LGT), relativamente ao processo de alojamento local, sito na Rua ... (empreendimento...), freguesia de ... e..., da empresa A..., SA, NIPC:..., os seguintes elementos/esclarecimentos;

- Resenha dos trâmites do mesmo, nomeadamente: - Data do pedido de requerimento;

- Se em resultado deste pedido, foi efectuada vistoria a todas as fracções do imóvel. Em caso afirmativo, se todas as fracções cumpriam os requisitos necessários ao deferimento do pedido. No caso de não terem sido vistoriadas todas as fracções, indicar o motivo do impedimento das respectivas vistorias; e
.. - Estado actual do processo.

Tendo-se obtido da Câmara Municipal de ... a seguinte resposta (anexo XIII, com 1 folha):

"Face ao solicitado pela Direcção de Finanças de ... foi elaborado o ponto de situação do processo de obras n.º .../2003, pelo que nos cumpre informar o seguinte:

- A 21/10/2013 a empresa requerente A..., S.A. deu entrada nos serviços desta Câmara Municipal os requerimentos referentes ao pedido de alojamento local para 81 fracções (Empreendimento...):

- Constatando-se que foram apresentados os elementos necessários à correcta instrução do processo face à legislação aplicável em vigor, nomeadamente o D.L n.º 39/2008, de 7 de Março complementado pela Portaria n.º 517/2008, de 25 de Junho com nova redacção dada pela Portaria n.º 138/2012, de 14 de maio, verificando-se através do alvará de utilização n.º .../2011 que as fracções autónomas em causa se destinam a habitação, foi proposta a realização de vistoria (de acordo com o ponto 5 do artigo 3.º da Portaria n.º 517/2008, de 25 de Junho com nova redacção dada pela Portaria n.º 138/2012, de 14 de maio);

- Em conformidade com o D.S. de 27/12/2013 foi emitido o ofício n.º..., datado de 7/01/2014, referente à marcação da vistoria (dia 20/01/2014) e ao pagamento da taxa nos termos do Regulamento Municipal de Taxas e Outras Receitas:

- No dia 20/01/2014, a comissão de vistorias da Câmara Municipal, composta pelos técnicos superiores ..., ... e ... , deslocou-se ao local a fim de se verificar o cumprimento dos requisitos necessários dispostos na portaria supramencionada; 20 fracções/estabelecimentos de alojamento local garantiam os requisitos necessários no entanto, às restantes, por não se encontrarem dotados de todo o equipamento adequado (falta de frigoríficos nas cozinhas), foi dado um prazo a fim de completar os estabelecimentos de alojamento local, ficando a empresa requerente de entrar em contacto com a comissão de vistorias para a verificação das fracções;

- No dia 08/04/2014 foi agendada para o dia 10/04/2014, nova deslocação ao local a fim de concluir a vistoria das fracções/estabelecimento de alojamento local em falta."

Face ao exposto, conclui-se que, na sequência dos requerimentos submetidos pela A..., em 21/10/2013, à Câmara Municipal de ... (em anexo XIV, com 1 folha, junta-se a título exemplificativo, o requerimento da fracção AA, ficando os requerimentos das restantes fracções em papéis de trabalho), tendo em vista a obtenção do Registo como alojamento local, a comissão de vistorias da Câmara Municipal deslocou-se no dia 20/01/2014 ao Empreendimento..., para verificar o cumprimento dos requisitos necessários, tendo constatado que não tinha sido cumprido, o requisito geral disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 5.º da Portaria n.º 517/2008, de 25/06, para todas as fracções, ou seja, não se encontravam dotados de todo o equipamento adequado.

III.3.2.5 - Da consulta à publicidade

Através de consultas na Internet, verifica-se que o Empreendimento..., não se encontra publicitado para alojamento local, mas sim para venda ou arrendamento (anexo XV, com 3 folhas).

III.3.2.8 - Contrato Promessa de Arrendamento

Em 5 de Julho de 2013 foi outorgado contrato promessa de arrendamento entre a A... e os M...(em anexo XVI, com 13 folhas - "Contrato promessa de arrendamento"), que estipula no n.º 2 da sua cláusula 5a que as fracções objecto do contrato são prometidas arrendar livres de qualquer mobiliário. com excepção do equipamento instalado na cozinha, os M... são autorizados pela A..., a expensas daquela, a mobilar de forma que melhor entender as fracções que venham a ser arrendadas, de maneira a permitir e adequar o uso das mesmas aos fins referidos no n.º 1 da cláusula 4ª, ou seja, as fracções autónomas prometidas arrendar destinam-se a ser, após formalização do contrato definitivo de arrendamento, subarrendadas pelos M... em regime de alojamento local, de acordo com o Regime Jurídico da Instalação, Exploração e Funcionamento dos Empreendimentos Turísticos, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7/03 e no âmbito do seu objecto social.

O n.º 2 da cláusula 5a do contrato promessa de arrendamento, foi transposto para o contrato de arrendamento datado de 20 de Novembro de 2013.

III.3.2.7 - Em suma:

Foi a própria A... que após a construção do empreendimento o participou perante a Autoridade Tributária, através da entrega da modelo 1 do IMI, a 05/11/2011, como destinando-se totalmente a habitação, logo, o seu intuito era indubitavelmente a venda ou arrendamento das fracções que o compunham e não já a afectação a alojamento local.

Aliás o Alvará de Utilização n.º .../2011 (Anexo n.º VI, com 10 folhas) emitido pela Câmara Municipal de ... aprova a utilização das fracções para habitação e não para serviços.

Só a 22/10/2013, a A... apresenta nova modelo 1 do IMI para as 82 fracções em ordem à sua mudança de afectação para serviços, sem que lhe esteja associada - qualquer alteração ou melhoramento,- se não vejamos:

Não obstante, a A... ter submetido em 21/10/2013 requerimentos à Câmara Municipal de ..., tendo em vista a obtenção do Registo como Alojamento Local, sendo que um dos requisitos gerais a observar pelos estabelecimentos de alojamento local é estarem dotados de mobiliário e utensílios adequados (n.º 2 do art.º 5.º da Portaria n.º 517/2008), nunca procedeu ao efectivo apetrecho dos imóveis para o exercício desta actividade, conforme demonstra a sua contabilidade (pois não consta da mesma, desde o exercício 2003 até ao período do pedido de reembolso, qualquer aquisição de mobiliário ou outros equipamentos necessários ao alojamento local).

Tal falha resulta igualmente demonstrada no ponto 2 da cláusula 5ª do contrato datado de 20/11/2013, que seguidamente se transcreve: "Dado que as fracções objeto do presente contrato de arrendamento são arrendadas livres de qualquer mobiliário, com exceção do equipamento instalado na cozinha, a SEGUNDA OUTORGANTE é autorizada pela PRIMEIRA OUTORGANTE, a expensas daquela, a mobilar da forma que melhor entender as referidas fracções, de maneira a permitir adequar o uso das mesmas aos fins referidos no n.º 1 da CLÁUSULA QUARTA." (negrito e sublinhado nosso).

Para alterar os fins do imóvel, de habitacional para serviços, a A... requereu o estatuto de alojamento local, no entanto, após a inscrição do prédio na matriz

como habitação não foram realizadas quaisquer obras de remodelação ou adequação das 82 fracções à prestação de serviços de alojamento local.

Assim, os imóveis (82 fracções) não se encontravam apetrechados, para o exercício de actividade sujeita (alojamento local), mantendo a mesma afectação para a qual haviam sido construídos e inscritos na matriz em 05/11/2011 (habitação).

A cedência do imóvel foi, então, efectuada como “paredes nuas”, sendo que à data do pedido de renúncia de isenção, o imóvel continuava afecto a fins habitacionais, porquanto à data da realização do segundo contrato, não se encontravam cumpridos os requisitos para Alojamento Local, requerido à Câmara Municipal de

E não se diga que em 08/04/2014 (data da nossa visita ao empreendimento) isso acontecia uma vez que os elementos (frigoríficos e roupa de cama) carregados nesse mesmo dia em "...” e destinados a serem colocados nas fracções foram descarregados nesse dia, conforme guia de transporte já referida.

Ainda que a Câmara Municipal de ... venha a considerar, na vistoria que foi realizada a 11/04/2014, que já se encontram reunidas as condições necessárias ao Alojamento local certo é que à data do Pedido de Certificado e da sua emissão a 15/11/2013, tal não se verificava.

Acresce que nos anúncios publicados na internet relativos ao Empreendimento ... (cujas fracções restantes são as 82 que a A... diz serem para Alojamento Local) se refere que as fracções que o integram se destinam a venda ou arrendamento e nunca a alojamento local, o que prova a manutenção da afectação das mesmas a habitação.

Dado que o pedido de renúncia à isenção do IVA na locação do Empreendimento..., pressupunha a afectação do imóvel (82 fracções) a serviços e o mesmo se encontrava no mesmo estado que detinha aquando da inscrição na matriz em 05/07/2011, fins habitacionais, é patente que não reúne o requisito previsto na alínea b) do n.º 1 do artigo 2º do Regime da Renúncia.

III.3.3 - O Imóvel seja afecto a actividade que confira direito à dedução (alínea d) do n.º 1 do artigo 2.º do Regime da Renúncia)

Face ao exposto nos vários subpontos do ponto III.3.2, também não se verifica que as 82 fracções se encontrem afectas a uma actividade que confira direito a dedução, condição prevista na alínea d) do n.º 1 do artigo 2.º do Regime da Renúncia, porquanto conforme ficou demonstrado, à data do pedido de certificado e sua emissão, a afectação das fracções mantinha-se para habitação, pois apesar da A... ter requerido o estatuto de alojamento local, não procedeu a qualquer alteração das 82 fracções, sendo que aquelas teriam de ser mobiladas e equipadas, por forma a cumprirem os requisitos previstos na Portaria 517/2008, de 25/06.

Não consta, ainda, da contabilidade da A... (que se presume verdadeira, nos termos do n.º 1 do art.º 75.º da Lei Geral Tributária), desde o início da construção até ao período do pedido de reembolso, qualquer aquisição de mobiliário ou outros equipamentos necessários e susceptíveis de apetrechar os imóveis, para o exercício da actividade que confira direito à dedução (alojamento local), pois a única aquisição que consta é a aquisição de mobiliário e utensílios para o andar modelo (factura n.º..., de 02/08/2010, emitida por X..., Lda, NIPC:..., no valor total de € 24.209,38).

E tanto não cumpria os requisitos para ser alojamento local que no contrato do dia 20/11/2013, o n.º 2 da cláusula 5ª do contrato promessa de arrendamento menciona que as fracções objecto do contrato são arrendadas livres de qualquer mobiliário, com excepção do equipamento instalado na cozinha.

Assim sendo, aquando do pedido de licença como alojamento local, à Câmara Municipal de ..., que ocorreu em 21/10/2013, os imóveis não estavam apetrechados para esse fim, pelo que, não estavam afectos a actividade que confira direito à dedução.

Também das informações obtidas da Câmara Municipal de ..., resulta que à data da vistoria, que ocorreu após a realização do contrato e do pedido de licença para reconhecimento como alojamento local, não se encontravam

preenchidos os requisitos legais, de acordo com a Portaria 517/2008, de 25/06, para que o imóvel, tivesse sido reconhecido como Alojamento Local.

E não estavam, à data do contrato, à data do pedido de renúncia à isenção, à data da resposta da Câmara Municipal de ... e à data em que nos deslocámos ao Empreendimento, pois conforme atrás ficou relatado no dia da visita ao empreendimento verificámos que estavam a descarregar equipamentos (frigoríficos) e acessórios (roupa de cama), que seriam necessários para cumprir os requisitos.

A cedência do imóvel foi efectuada como "paredes nuas", constituindo assim é uma operação isenta de IVA, sem a possibilidade de recuperar o IVA incorrido na sua construção.

Ora, resultando do supra invocado que as fracções se encontravam afectas a habitação e não a serviços sempre se destinariam a venda ou arrendamento, operações isentas à luz dos n.ºs 29 e 30 do art.º 9º do CIVA.

Note-se que as isenções previstas no art.º 9º do CIVA configuram isenções simples ou incompletas uma vez que se traduzem na não liquidação de imposto nas operações activas ou realizadas a jusante, mas em contrapartida não conferem o direito à dedução do imposto suportado nas aquisições a montante, uma vez que a alínea a) do n.º 1 do artº 20º do CIVA estatui que "Só pode deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização das operações seguintes: transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas;".

Ao passo que se a prestação de serviços fosse de facto a de alojamento local seria uma operação sujeita a IVA, nos termos do n.º 1 do art.º 4º do CIVA, e dele não isenta, visto que se encontra abrangida pela excepção da alínea a) do nº 29 do art.º 9º do CIVA que dispõe que a isenção de IVA prevista para a locação de imóveis não abrange as prestações de serviços de alojamento, efectuadas no âmbito da actividade hoteleira ou de outras com funções análogas, incluindo parques de campismo, e como tal conferiria direito a dedução, ao abrigo do já invocado art.º 20º do CIVA,

Posto isto, dado que o pedido de renúncia à isenção do IVA na locação do Empreendimento..., pressupunha a afectação das 82 fracções a Alojamento local, actividade que, como se vem de referir, confere direito à dedução, e que estas se encontravam antes afectas a habitação e portanto tinham como destino a venda ou arrendamento, actividade isenta que não confere direito à dedução, não se encontra reunido o requisito previsto na alínea d) do n.º 1 do art.º 2.º do Regime da Renúncia.

III.3.4 - Primeira locação do imóvel ocorrida após a sua construção (alínea a) do n.º 2 do artigo 2.º do Regime da Renúncia)

Ainda que verificadas as condições previstas no n.º 1 do art.º 2.º do Regime da renúncia à isenção do IVA nas operações relativas a bens imóveis (o que, como vimos, não é o caso), a renúncia só será permitida quando estivermos perante uma das circunstâncias estabelecidas no n.º 2 da mencionada disposição.

III.3.4.1 – Z..., SA

No sentido de recolhermos elementos entendeu-se ser necessário, deslocarmos à empresa Z..., SA, NIPC:..., sita na Travessa..., n.º 4, em..., no distrito de ..., tendo-se para efeitos de decisão de emissão de despacho para recolha de elementos, solicitado ao Director de Finanças de ..., a extensão de competência conforme previsto no artigo 17.º do RCPIT, referente ao sujeito passivo Z..., SA, para os exercícios de 2011 e 2013 (ofício..., de 2014/04/16 - anexo XVII, com 1 folha), a qual foi autorizada (a realização dos actos inspectivos ao abrigo do disposto no art.º 17.º do RCPIT), culminando com a abertura do despacho n.º DI2014..., de 2014/04/17.

No dia 2014/04/17, em visita à empresa Z...,SA, recolhemos os seguintes esclarecimentos e elementos:

- *Contratos de abastecimento de água e águas residuais, referentes ao empreendimento ... (sito na Rua Sr..., freguesia da ... e..., em ...) e documentos apresentados para a celebração dos respectivos contratos.*

Entre os elementos recolhidos, está o contrato promessa de arrendamento, datado de 5 de Julho

de 2013, celebrado entre a A... e os M...(em anexo XVI, com 13 folhas - "Contrato promessa de arrendamento").

Pelo referido contrato, a A... promete dar de arrendamento aos M..., que aceita tomar de arrendamento, as 82 fracções autónomas do referido empreendimento urbano "...".

III.3 4.2 – P..., SA

Solicitámos ainda, à P..., SA, NIPC:..., através do ofício n.º ... de 2014/04/16 (anexo XVII, com 2 folhas), no âmbito do dever de cooperação e de apresentação de documentos, os seguintes esclarecimentos e elementos:

- *Identificação do titular (actual e anterior) do(s) contrato(s) de fornecimento de água, bem como a data da eventual alteração da titularidade, relativamente às fracções que foram locadas para alojamento local, pertencentes ao empreendimento..., sito na Rua..., freguesia de ... e... , em ...;*
- *Fotocópia dos documentos apresentados, para a celebração / alteração da titularidade (caso tenha ocorrido) do(s) contrato(s) anteriormente referidos (vigentes e anteriores).*

Entre outros, foi-nos fornecido igualmente o contrato promessa de arrendamento, datado de 5 de Julho de 2013, celebrado entre a A... a e os M... (em anexo XVI, com 13 folhas - "contrato promessa de arrendamento").

III.3.4.3 - Em suma:

No decurso da acção inspectiva, verificámos e concluímos, dos documentos apresentados pelos M..., para contratualização e requisição de abastecimento de água e electricidade, de acordo com os elementos recolhidos na Z..., SA e remetidos pela P..., SA, em resposta às solicitações/circularizações, que o primeiro contrato, foi o contrato designado como "Contrato promessa de arrendamento", datado de 5 de Julho de 2013, celebrado entre a A... os M... (anexo XVI, com 13 folhas).

Ao abrigo do n.º 1 do art.º 410 do Código Civil, a A... prometeu dar de arrendamento aos M... , que aceita tomar de arrendamento, as 82 fracções autónomas do referido empreendimento urbano "...".

Não obstante a denominação que lhe foi conferida, certo é que este configura a primeira locação do imóvel ocorrida após a sua construção, conforme se demonstra:

Ora, o locatário/arrendatário (M...) tomou posse do imóvel, a 05 de Julho de 2013, data do contrato de promessa de arrendamento, tanto assim foi, que utilizou esse contrato para proceder ao registo da titularidade do contrato de abastecimento de água e de águas residuais, que se efectivou em 17/07/2013 (em anexo n.º XIX, com 1 folha, um exemplar de contrato de abastecimento de água e de águas residuais da fracção AD, os das restantes fracções encontram-se em papéis de trabalho), passando, a partir dessa data, os M... a suportar os encargos relativos ao abastecimento de água e águas residuais.

Os M... utilizam também o contrato de promessa de arrendamento, datado de 05/07/2013, para proceder ao registo da titularidade do contrato de fornecimento de electricidade, que se efectivou em 21/08/2013 (em anexo n.º XX, com 13 folhas, contrato de fornecimento de energia eléctrica), passando, a partir dessa data, os M... a suportar os encargos relativos ao fornecimento de electricidade.

Assim, é o contrato de arrendamento celebrado em 05 de Julho de 2013 que constitui a primeira locação do imóvel após a construção, sendo esse o verdadeiro momento da locação e não o contrato de 20 de Novembro de 2013.

Ora, à data da submissão dos certificados (Novembro de 2013) a locação já se havia operado estando a sociedade M... em pleno uso da coisa, pelo que não se encontra preenchida a condição de estarmos perante a primeira locação do imóvel após a sua construção (alínea a) do n.º 2 art.º 2.º do Regime da Renúncia).

A alínea c) do n.º 2 do art.º 2.º do regime da renúncia só tem aplicação nas transmissões ou locações posteriores subsequentes a operações efectuadas com renúncia à isenção (sendo que a operação aqui em causa seria a que seria objecto da renúncia à isenção).

Tendo em consideração que não está em causa a primeira locação do imóvel ocorrida após a construção (uma vez que a primeira locação se deu muito

antes do pedido de certificado), a possibilidade do exercício de opção pela renúncia apenas poderia ocorrer se, em conformidade com a alínea b) do n.º 2 do art.º 2.º do regime da renúncia "Esteja em causa a primeira transmissão ou locação do imóvel após ter sido objecto de grandes obras de transformação ou renovação, de que tenha resultado uma alteração superior a 50% do valor patrimonial tributável para efeito do imposto municipal sobre imóveis quando seja possível proceder à dedução, no todo ou em parte, do IVA suportado nessas obras".

Mas também não se verifica o pressuposto da realização de grandes obras, pois como foi já sobejamente enfatizado desde 05/07/2011 (data da apresentação da mod 1 do IMI na qual figura a afectação para a habitação) até 22-10-2013 (momento em que apresenta nova mod. 1 do IMI com mudança de afectação para serviços) não se encontram reflectidos na contabilidade quaisquer custos de construção inerentes ao centro Empreendimento ..., excepto encargos bancários e amortizações.

Desta feita, também não se encontra verificada qualquer das circunstâncias descritas no n.º 2 do art.º 2º do regime da renúncia.

III.4 - Conclusão:

A locação das 82 fracções do Empreendimento ... pela A... à M...está isenta de IVA de acordo com o n.º 29 do artigo 9.º do CIVA.

Acontece que, esta isenção de IVA pode ser declinada, através da renúncia à isenção tal qual está previsto no art. 12º n.ºs 4 e 6 daquele Código.

Resulta do actual Regime de Renúncia (DL n.º 21/2007, de 29/01) que, para o exercício do direito de opção pela renúncia à isenção na transmissão e locação de bens imóveis, os sujeitos passivos intervenientes e os imóveis ou fracções objecto do contrato terão que, cumulativamente, reunir as condições objectivas e subjectivas nele previstas e possuir os respectivos certificados de renúncia válidos, condição formal obrigatória para o exercício de opção pela tributação, na data da celebração dos respectivos contratos.

Tratando-se de condições que deverão ser cumpridas, cumulativamente, a não verificação de qualquer uma delas implica por si só a não aplicação deste regime.

É, ainda, de sublinhar que o cumprimento de tais condições tem forçosamente de se verificar à data do pedido de renúncia, conforme se retira da Jurisprudência do STA, atente-se ao Acórdão de 19-09-2007, processo 460/07: "A celebração de contrato de locação apenas em 31/10/97, ainda que reportando os seus efeitos a 1/2/95, não tem a virtualidade de validar o reembolso efectivado em 06/95, uma vez que à data em que a impugnante solicitou o pedido de reembolso ela ainda não reunia os requisitos previstos na lei para ter direito ao mesmo e, por isso, tal situação violar expressamente o disposto no n.º 2 do artigo 4º do DL 241/86, de 20 de Agosto."

No caso em apreço, não se verifica o cumprimento das seguintes condições objectivas, impostas pelo Regime da Renúncia, consentâneo com o referido pedido:

- Alínea b) n.º 1 do art.º 2.º do Regime da Renúncia - Visto que o imóvel à data do pedido de renúncia se destinava à habitação;*
- Alínea d) do n.º 1 do art.º 2.º do Regime da Renúncia - O imóvel à data do pedido de renúncia não se encontrava em condições de afectação a alojamento local (actividade tributada nos termos do n.º 1 do art.º 4.º e alínea a) do n.º 29 do art.º 9º do CIVA, que conferia direito à dedução à luz do art.º 20º nº 1 alínea a) do CIVA), uma vez que não se encontravam preenchidos os requisitos do n.º 2 do art.º 5.º da Portaria n.º 517/2008, de 25/06;*
- Alínea a) do n.º 2 do art.º 2.º do Regime da Renúncia - Dado não se tratar dum primeiro contrato de locação, uma vez que o sujeito passivo celebrou um contrato promessa de arrendamento do imóvel, que se efectivou antes da data do pedido de renúncia, uma vez que transferiu para a sua titularidade os contratos de fornecimento de água e electricidade, manifestando pleno uso da coisa.*

Não sendo lícito ao sujeito passivo, portanto, renunciar à isenção do IVA, na locação das 82 fracções do Empreendimento..., conseqüentemente, não poderia deduzir o IVA incorrido na sua construção, pelo que infringiu a alínea a) do n.º1 do art.º 20.º do CIVA, pois só pode deduzir-se imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização de transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas.

De referir, que, para além das deduções serem indevidas nos termos previstos nos artigos 19.º a 26.º do CIVA, o sujeito passivo deverá proceder à entrega do IVA liquidado e declarado no campo 4 da declaração de 2013/11, € 4.465,83, pois respeita à liquidação de IVA nas facturas emitidas à M... referentes às rendas cobradas.

Sendo IVA indevidamente liquidado, uma vez que estaríamos perante uma operação isenta nos termos do n.º 29 do art.º 9.º do CIVA, teria de ser entregue nos cofres do Estado no prazo de 15 dias a contar da emissão da factura, nos termos do n.º 2 do art.º 27º do CIVA, sendo a A... sujeito passivo de imposto conforme previsto na alínea c) do n.º 1 do art.º 2.º do CIVA.

Assim, propomos a correcção ao IVA deduzido, no montante de € 2.492.714,61, e a conseqüente proposta de indeferimento do reembolso, mantendo o IVA liquidado na declaração periódica de IVA de 2013/11, no valor de €4.465,83, pelo que será emitida uma liquidação desse montante.

- E)** Na sequência da mesma inspecção, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu a liquidação de IVA n.º 2014..., no montante de € 4.465,83, a liquidação juros compensatórios n.º 2014 ... no montante de € 82,22, e a liquidação de juros de mora n.º 2014..., no montante de € 33,10 (documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- F)** Em 21-10-2014, a Requerente deduziu reclamação graciosa da liquidação que veio a ter o n.º ...2014... (documento n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

- G) A reclamação graciosa não foi decidida até 30-03-2015, data em que a Requerente interpôs recurso hierárquico do indeferimento tácito da reclamação graciosa;
- H) O recurso hierárquico não foi decidido até à data de 20-08-2015, em que a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados

2.3. Fundamentação da decisão da matéria de facto

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral e no processo.

3. Matéria de direito

Na sequência da inspecção efectuada pela Autoridade Tributária e Aduaneira à Requerente, foi indeferido um pedido de reembolso de IVA, por a Autoridade Tributária e Aduaneira entender que não era lícita a renúncia à isenção, e foi emitida uma liquidação relativa ao imposto de € 4.465,83, que a Requerente havia sido liquidado em facturas emitidas relativamente a rendas cobradas à empresa M..., para além de liquidação de juros compensatórios e moratórios relativos à liquidação desta quantia.

Está em causa no presente processo apenas esta liquidação de IVA, sobre a qual a Autoridade Tributária e Aduaneira refere:

De referir, que, para além das deduções serem indevidas nos termos previstos nos artigos 19.º a 26.º do CIVA, o sujeito passivo deverá proceder à entrega do IVA liquidado e declarado no campo 4 da declaração de 2013/11, € 4.465,83, pois respeita à liquidação de IVA nas facturas emitidas à M...referentes às rendas cobradas.

Sendo IVA indevidamente liquidado, uma vez que estaríamos perante uma operação isenta nos termos do n.º 29 do art.º 9.º do CIVA, teria de ser entregue nos cofres do Estado no prazo de 15 dias a contar da emissão da factura, nos termos do n.º 2 do art.º 27º do CIVA, sendo a A... sujeito passivo de imposto conforme previsto na alínea c) do n.º 1 do art.º 2.º do CIVA.

Assim, propomos a correcção ao IVA deduzido, no montante de €2.492.714,61, e a conseqüente proposta de indeferimento do reembolso, mantendo o IVA liquidado na declaração periódica de IVA de 2013/11, no valor de €4.465,83, pelo que será emitida uma liquidação desse montante.

A Requerente sintetiza a sua posição nas seguintes conclusões (artigos 222.º a 226.º Do pedido de pronúncia arbitral):

222.º (...)

a).- Foi criada uma situação objetiva de confiança (na possibilidade de aplicar o regime da renúncia à isenção do IVA e, conseqüentemente, deduzir o imposto relativo à construção das frações afetadas a alojamento local, com base nos respetivos certificados de renúncia);

b).- Houve um investimento na confiança (face ao posicionamento assumido pela Autoridade Tributária quanto à possibilidade de a renúncia operar nas circunstâncias descritas nas declarações submetidas pelo sujeito passivo);

c).- A Requerente atuou sempre de boa-fé, fornecendo, espontânea e diligentemente, todos os elementos de que dispunha relativamente às locações efetuadas.

223.º- Neste contexto e por ter sido validamente exercida a renúncia à isenção do IVA quanto às frações em apreço - tendo as declarações submetidas pelo sujeito passivo produzido os devidos efeitos mediante emissão dos correspondentes certificados por parte do Serviço de Finanças – entende a Requerente que não merece correção o imposto deduzido com respeito às frações locadas, e, como tal, dever-se-á proceder à anulação da liquidação adicional de IVA e juros (Doc. n.º 1);

224.º- Neste sentido, a tónica da fiscalização levada a cabo pelos Serviços da DFV não deveria incidir tanto sobre quais os equipamentos, utensílios e (outros pormenores referidos sem tutela legal, no âmbito deste regime) que deverão estar presentes nas frações de alojamento local mas antes sobre a análise da operação em si, a sua substância e os efeitos decorrentes do correto funcionamento em regime de alojamento local.

225.º- Neste contexto, à luz dos factos descritos e do conjunto de argumentos expendidos no presente requerimento, afigura-se que o regime da renúncia à isenção do IVA deverá ser considerado como válido sob pena de violação do princípio basilar do IVA – princípio da neutralidade –, pelo que o montante correspondente foi indevidamente corrigido pela Autoridade Tributária e Aduaneira, devendo proceder-se à respetiva anulação da liquidação adicional de IVA e juros.

226.º- Mais a mais, caso não seja esse o entendimento sufragado, a Requerente ficará numa situação de extrema inferioridade face aos seus competidores, ferindo, em grave medida, aquele que é um dos pilares do IVA, mormente a neutralidade do imposto, visto que, comparativamente a outras entidades que realizam a mesma atividade, terá, decorrente da não dedução do imposto e imposição de liquidações adicionais de IVA e juros, um custo embutido nos seus ativos superior em 21%.

Os vícios que a Requerente imputa ao acto de liquidação impugnado são:

- a).- Vício de violação de lei por erro nos pressupostos de direito quanto aos requisitos que regulam o regime da exploração de imóveis em alojamento local;
- b).- Vício de violação de lei por erro nos pressupostos de direito quanto aos requisitos de que se encontrava dependente o válido exercício do direito de renúncia à isenção do IVA, nomeadamente quanto às als. b) e d) do n.º 1 do art.º 2.º e da al. a) do n.º 2 do art.º 2.º todos do Regime da renúncia à isenção do IVA nas operações relativas a bens imóveis.

Sobre a questão da liquidação referida, a Autoridade Tributária e Aduaneira sustenta no presente processo, em suma, que «em qualquer situação, seja porque as

operações em causa estejam sujeitas e não isentas (como defende a Requerente), seja porque tenha sido mencionado indevidamente IVA nas facturas que titulam as operações (como considerou a Inspeção Tributária), a entrega ao Estado do imposto em causa na liquidação é obrigatória» e que, por isso, a liquidação impugnada não tem como fundamento o enquadramento da Requerente no regime de renúncia à isenção de IVA (Artigos 24.º a 26.º da Reposta).

É manifesto que a Autoridade Tributária e Aduaneira tem razão quanto à questão da liquidação pois, de harmonia com o acórdão do TJUE de 31-01-2013, proferido no processo n.º C-643/11, «*o imposto sobre o valor acrescentado mencionado numa fatura por uma pessoa é por ela devido, independentemente da existência efetiva de uma operação tributável*».

Na verdade, o artigo 203.º da Directiva n.º 2006/112/CE é peremptório: «*o IVA é devido por todas as pessoas que mencionem esse imposto numa fatura*».

É em consonância com este regime da Directiva IVA, de valor superior ao direito ordinário (artigo 8.º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa), que têm de ser interpretados o n.º 2 do artigo 27.º e a alínea c) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, referidos pela Autoridade Tributária e Aduaneira para justificar a liquidação emitida.

Por isso, a liquidação do imposto mencionado pela Requerente nas facturas emitidas à M... é devido independentemente de a Requerente ter ou não o direito de renúncia à isenção que pretende.

Assim, não sendo pressuposto da liquidação de IVA o regime da exploração de imóveis em alojamento local ou os requisitos exigidos para exercício do direito de renúncia à isenção de IVA, não pode deixar de se concluir que o acto de liquidação não enferma dos vícios que a Requerente lhe imputa, atinentes à aplicação daquele regime e ao direito de renúncia à isenção e à sua compatibilidade com o princípio da neutralidade.

Por outro lado, sendo devido o IVA mencionado nas facturas, justifica-se a liquidação de juros compensatórios e moratórios, sendo certo que a Requerente nem sequer imputa qualquer vício autónomo em relação às liquidações respectivas.

Pelo exposto, o pedido de pronúncia arbitral tem de ser julgado improcedente.

4. Decisão

Nestes termos, acordam neste Tribunal Arbitral em julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral e absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira dos pedidos.

5. Valor do processo

De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC de 2013, no artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e no artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **4.465,83**.

Lisboa, 20-01-2016

Os Árbitros

(Jorge Manuel Lopes de Sousa)

(Clotilde Celorico Palma)

(Emanuel Vidal Lima)